



RIENTRO DEI CAPITALI

Esame-donazioni per la voluntary

Angelo Busani e Roberta Moscaroli ▶ pagina 33

Rientro dei capitali. Incertezza sull'intreccio fra le disposizioni sulla disclosure e quelle sulla tassazione

Esame-donazioni per la voluntary

Spazio a recupero da parte del fisco o liquidazione dell'imposta dovuta

I PUNTI APERTI

Resta da definire quali regole seguire e quali aliquote applicare in relazione alla tipologia di atti posta in essere

Angelo Busani
Roberta Moscaroli

■ Nelle procedure di voluntary disclosure si deve spesso valutare il caso dell'avvenuto afflusso di denaro per effetto di attribuzioni liberali: si va dalla **donazione** posta in essere all'estero da un donante italiano o straniero a un donatario italiano, al mero **bonifico** che una persona ha disposto a favore di un'altra per spirito di liberalità, alla dotazione di mezzi finanziari a favore di soggetti evidentemente interposti come il trustee di un **trust** "fasullo" oppure una Stiftung (fondazione) del Liechtenstein che a loro volta ne dispongono a favore di uno o più beneficiari.

Si può dunque trattare di:

a) donazioni "dirette", cioè il contratto previsto dall'articolo 769 del codice civile con il quale il donante espressamente arricchisce il donatario;

b) donazioni "indirette", cioè tutte quelle situazioni in cui il donante incrementa il patrimonio del beneficiario a proprio discapito, ma senza porre in essere una donazione "diretta" (si pensi al padre che paga un importo dovuto dal figlio oppure al disponente che dota un trustee a vantaggio dei beneficiari).

Vi è poi anche la complicazione della forma della donazione diretta, in quanto la legge italiana (che si applica al donante italiano, articolo 56, comma 1, legge 218/1995) richiede l'atto pubblico (articolo 782 del codice civile), ma con la precisazione che il donante italiano residente all'estero può effettuare la donazione in base alla legge dello Stato in cui risiede (articolo 56, com-

ma 2) e che la donazione è comunque valida se è rispettata la forma prevista nello Stato nel quale la donazione viene stipulata (articolo 56, comma 3).

Se queste situazioni, sconosciute al fisco italiano, emergono nell'ambito di una procedura di voluntary disclosure, vi sono varie norme da prendere in considerazione:

a) l'articolo 55, comma 1-bis, del Dlgs 346/1990 (il Tus, testo unico dell'imposta di successione e donazione), che dispone la tassazione in termine fisso di tutte le donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia;

b) l'articolo 56-bis, comma 1 del Tus, secondo il quale le donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero nei confronti di beneficiario residente sono tassate se emergono nell'ambito di procedure di accertamento (tipico il caso del contraddittorio che si instaura in sede di accertamento induttivo);

c) l'articolo 56-bis, comma 3 del Tus, che ammette in ogni tempo la registrazione volontaria (e cioè l'autodenuncia) e la relativa tassazione delle donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero nei confronti di beneficiario residente.

Il problema diventa spinoso quando ci si occupa della rilevanza fiscale di queste ipotesi. Se infatti appare di facile soluzione il caso a), nel quale il potere di accertamento del fisco si esaurisce con il decorso di cinque anni dal giorno in cui l'atto avrebbe dovuto essere registrato e, se il donante non è residente, la tassazione dovrebbe essere effettuata con l'applicazione dell'imposta fissa (risposta a interpello del 26 agosto 2014, mai pubblicata), nei casi b) e c) la tassazione parrebbe non essere soggetta a limiti temporali ma è un rebus l'aliquota applicabile, poiché la legge indi-

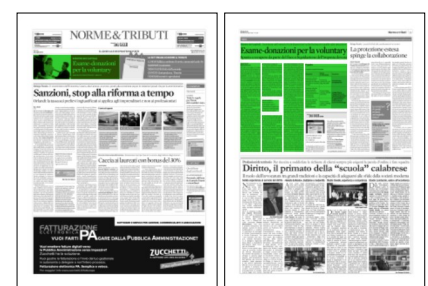
ca l'anacronistico 7% (con franchigia di 350 milioni di lire) ma nessuno sa se questa tassazione sia da intendersi tacitamente abrogata in quanto aliquota divenuta estranea al sistema o se tale norma si debba leggere come se essa faccia riferimento alle vigenti aliquote (4, 6 e 8 per cento) e franchigie dell'attuale imposta di donazione.

Alla luce di questo panorama normativo potrebbero prospettarsi allora le seguenti situazioni:

a) le donazioni dirette o indirette poste in essere all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia dovrebbero, in linea generale, essere inquadrate nell'ambito dell'articolo 55, comma 1-bis del Tus. Ne consegue che, se il termine di decadenza per il fisco non è ancora spirato e se il contribuente non ha effettuato il ravvedimento operoso, il fisco può esperire la propria azione di recupero;

b) se invece le donazioni indirette sono stipulate in Italia e sono oggetto, usando l'espressione normativa dell'articolo 56-bis del Tus, di una «dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi» (quale è la procedura di voluntary disclosure), allora si verterebbe nell'ipotesi prevista dallo stesso articolo 56-bis, comma 1 del Tus, il quale conferisce all'agenzia delle Entrate il potere di liquidare la relativa imposta sulle donazioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Il quadro

Le regole e le possibili soluzioni

Situazione	Norma di riferimento	Tassazione
Donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia	Articolo 55, comma 1-bis, del Dlgs 346/1990	In termine fisso con imposta fissa
Donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero emerse nell'ambito di procedure di accertamento	Articolo 56-bis, comma 1, del Dlgs 346/1990	La legge dispone l'aliquota del 7% e la franchigia di 350 milioni di lire; probabilmente si applicano invece le attuali aliquote
Donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero registrate volontariamente	Articolo 56-bis, comma 3, del Dlgs 346/1990	(4, 6 e 8 %) e franchigie